

## &lt; 論 説 &gt;

## “贈与” 思考の深化

中 瀬 忠 和

## 目 次

0. はじめに
1. 取得原価会計における資産評価
  - 1.1 資産評価に関する二つの解釈
  - 1.2 贈与取引における資産評価
2. 田中茂次「会計深層構造論」の要諦
  - 2.1 会計深層構造論と“贈与”取引
  - 2.2 商品売買取引の通常仕訳と深層構造
3. 山口稲生の「貸借複式簿記における一元論」
4. 会計深層構造論と補助簿の論理
  - 4.1 実体内取引と分解仕訳
  - 4.2 補助簿の論理
5. 結びに代えて—今後の課題—

## 0. はじめに

岡村勝義[1989]は、「変則性 (anomaly) に気付くことが、新しい種類の現象に一つの役割を演ずるとするなら、その変則性をより深く認識することが、理論の変革への前提となることは当然であろう」(p.67, 訳 p.75) という Kuhn[1970]の言葉を引いた上で、「非貨幣財 (非貨幣資産) 間の交換である物々交換と、非貨幣財の一方的な移転であって、通常、贈与あるいは無償取得と呼ばれる不完全交換は、伝統的な原価主義会計理論の枠組の中にあってまさしく一つの変則性を構成するであろう」と捉え、「こうした〔“変則性”を巡る〕<sup>1)</sup> 幾つかの見解<sup>2)</sup>の存在は、物々交換

---

1) 引用文中での〔 〕内は、筆者(中瀬)による挿入。以下、同じ。

2) 岡村[1989]は、一方で「新しい『交換』概念に依拠して物々交換および不完全交換をも包摂しうる会計の一般理論を構築しようとする試み」\*があり、他方で「原価主義会計理論の基礎的概念たる取得原価概念の再検討を通じて、例外的事象とされる物々交換または不完全交換をかかえる会計理論の中で説明するという試みもある」(p.32)と指摘する。

\* 田中茂次[1984]「交換概念の派生的性格」『産業経理』第44巻第1号；同[1986]を注記している。

または不完全交換が原価主義会計理論の説明不能の事象であるのか否かについて、納得するに足るだけの検討が充分になされているとはいえない、ということを示唆する。そうであれば、……、伝統的な原価主義会計理論の枠組に依拠して、その枠組の中で、物々交換または不完全交換をどこまで説明しうるかを改めて検討し、その説明についてはさらにどのような問題が生ずるかを明らかにする必要がある」(pp.32-33)と問題意識を闡明し、「差し当たり本論文では、物々交換のみを考察の対象とする」(p.33)とした。

岡村[1989]は、物々交換(バーター取引)に関して膨大な文献を渉猟し、それらを的確に整理・類型化するとともに、併せて評価問題を論じた。そして引き続き、岡村[1995]では、バーター会計とスワップ会計との同質性を解明した。

本稿では、岡村[1989]の言う「不完全交換」のうちの「贈与」に係わる話題を扱う。しかし、原価主義会計理論の枠組といった広い視点から取り上げようというわけではないし、「評価」問題を検討するわけでもない。

初めに石川鉄郎[1990]の「取得原価会計における資産評価」を紹介する。本稿での筆者の関心は、「評価」問題にはない。しかし、石川[1990]が「資産評価問題」を冷徹に論理的に考察し、「贈与」取引における資産評価問題を的確に整理している故、「贈与」取引の特徴を把握するのに参考になるからである。

次に、岡村[1989]によって「新しい『交換』概念に依拠して会計の一般理論の構築」を目指すとして紹介された、田中茂次「会計深層構造論」の基本的概念である“逆関係”に注目し、この概念から「贈与」思考を抉り出そうと試みた。

田中「深層構造論」では、「複式簿記の計算構造についての意味論」として「一元論」が主張されている。同じように「一元論」を説く数少ない論者の一人である、山口稲生[1989]の貸借複式簿記における「一元論」構想の腐心の跡を辿ってみる。

そして、山口[1995]は、貸借複式簿記の管理計算機能に注視し、「補助簿の構造と論理」を重視する。山口[1995]の「補助簿の論理」と田中[1986][1999]の「深層構造論」とが軌を一にするとして読み取るとき、“贈与”思考の深化が窺われ、会計学の「データ・サイエンス」としての新たな途が展けるような“気”が膨らむ。

山口[1995]は、「McCarthy[1979][1982]の REA 会計モデルがよりの的確に会計の基本的構造を捉えたものであるとの評価を与えた」。その McCarthy[1979][1982]や彼が刺激を受けたという Sorter[1969]の“Events 会計”についても考察することを企てたが、時間および能力不足のため、断念せざるを得なかった。

## 1. 取得原価会計における資産評価

### 1.1 資産評価に関する二つの解釈

石川[1990]は「歴史的な原価会計における資産評価の問題について考え、贈与取引と交換取引の

評価に関して生じている論争を分析してみる」(p.267)として、簡単な例を交えて、簡潔な要を得た考察を試みている。

簡単な例：

(a) [非貨幣資産の取得]

商品 100 個を仕入れ、対価として現金 ¥10,000 を支払った。なお、商品の購入市場の価格は @ ¥100 であった。

(b) [非貨幣資産の保有]

上記の商品はそのまま期末まで保有された。なお、商品の購入市場の価格は @ ¥120 まで上昇した。

(a)の取引に関して、それが独立した当事者間の公正な売買取引であり、また付随費用その他はなかったものとする。

[歴史的原価会計による(a)の仕訳]

(借) 商 品 10,000 (貸) 現 金 10,000

(b)のような単なる非貨幣資産の保有活動や市場価格の上昇は、歴史的原価会計では記録の対象とされない。したがって、貸借対照表では、商品は ¥10,000 の評価額で示される。

[購入時価会計— Edwards= Bell<sup>3)</sup> タイプ—による(a)の仕訳]

(借) 商 品 10,000 (貸) 現 金 10,000

[購入時価会計— Edwards= Bell タイプ—による(b)の仕訳]

(借) 商 品 2,000 (貸) 保有利得 2,000

したがって、貸借対照表では、商品は ¥12,000 の評価額で表示される。すなわち、決算時における資産の購入時価が貸借対照表における資産評価額となる。

(a)の取得時における資産評価に関して、歴史的原価会計の仕訳と購入時価会計の仕訳は表面上同一である。しかし、¥10,000 という評価額に至るまでの評価の過程ないしその背後にある論理についても同一であるかどうかという点になると、解釈は分かれている (pp.269-70)。

石川[1990]は、商品など資産の売買取引において、取得した非貨幣資産を貨幣額によって評価しようとする場合、考えられる二つの方法を整理して次のように示す (p.270)。

一つは、取得に際して実際に犠牲となった資産の評価額に基づいて評価を行う方法。獲得資産と犠牲資産の間に因果関係を認識し、犠牲資産の評価額に基づいて獲得資産を評価する。獲得資産の評価額は犠牲資産の評価額に従属する形で決定されるので、このような評価方法は従属評価の方法と呼ぶ。

もう一つの評価の方法は、犠牲資産の評価額とは無関係に、獲得資産それ自体の一般的な

---

3) Edger O. Edwards and Philip W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*. University of California Press, 1961.

属性の観察に基づいて評価を行う方法である。この場合には、市場で一般に成立している価格その他に基づいて、獲得資産に一定の貨幣額が割り当てられる。犠牲資産の評価額とは無関係に決定されるので、このような評価方法は独立評価の方法と呼ぶ。

石川[1990]は、歴史的原価会計における資産評価に関する二つの解釈について、「歴史的原価会計の長所として一般に主張されている事柄との一貫性」という観点から、「従属評価説の方が論理的であると思われる」(p.272)と判定する。

その長所としては、次の2点に注目する(p.272)。

- ① 歴史的原価会計は企業が実際に経験した取引に基づいて非貨幣資産を評価するため、市場価格に依存する時価会計よりも確実性の高い評価額を生み出す。
- ② 歴史的原価会計では、貨幣資産の裏付けのない利益は認識・計上されないので、分配可能な利益の算定という目的にとって、いわゆる評価益の認識・計上が起こり得る時価会計よりも好ましい利益測定額を生み出す。

以上のように、「確実性のある評価額および未実現利益の排除という二つの点が歴史的原価会計の主要な長所とするならば、明らかに従属評価説の方が論理的な解釈である」(p.273)と断言する。

さらに、石川[1990]は、「従属評価説によると、歴史的原価会計では、非貨幣資産の評価額は、それに関して市場で一般に成立している価格とは無関係に、その取得に際して実際に犠牲となった資産の評価額によって従属的に決定される。したがって、先の例では、取得時に商品の評価額が¥10,000とされたのは、犠牲資産である現金の評価額が¥10,000だからであって、獲得資産である商品それ自体の購入市場の価格合計が¥10,000だからではない」(p.271)と付言する。

歴史的原価会計の長所とされる事柄との論理的整合性という観点より、「従属評価説の方が論理的である」という結論は、首肯せざるを得ない。

しかし、その論証の過程に関する記述に対して、二、三の疑問を投げかけておきたい。

石川[1990]は、長所①との関連で、「従属評価説に立てば、歴史的原価会計では、非貨幣資産に関するあらゆる評価は、企業が実際に経験した取引に基づいて従属評価の方法で行われる。独立評価の方法が入り込む余地は全く存在しない」(p.273)と指摘する。

「歴史的原価会計の資産評価に関する解釈には従属評価説と独立評価説の二つがある」(p.281)とまとめられている。二つの解釈がいずれも「歴史的原価会計の資産評価」に関する説であれば、両者に「歴史的原価会計の資産評価」の方法としての共通点があるはずだろう。その共通点は、「実際に経験した取引に基づいて」ということではないだろうか。

しかるに、従属評価説の説明では、「取得に際して実際に犠牲となった資産の評価額に基づいて」と記し、独立評価説の説明では、「犠牲資産の評価額とは無関係に、獲得資産それ自体の一般的な属性の観察に基づいて」と記し、独立評価説の場合には「当該企業が実際に経験した取

引」に基づかないかの如き、誤解を誘導するような記述に感じられる。

「時価会計における資産評価は、明らかに独立評価の方法に属する」(石川[1990]p.270)という記述も、逆に、「独立評価説」が「時価会計のための評価方法である」かのような印象を与えがちである。

「取得原価とは購入時点での時価であり、時価とはそれぞれの評価時点における適正な購入価格のこと」(例えば、武田隆二[1994]p.72)という見解もあるように、取得原価と取得時点の購入時価との識別は厄介である。

結局は、「獲得資産の評価額の決定」について、犠牲資産か獲得資産か、どちらへの注目を先行させるか、という問題ではないだろうか。

「取得時における資産評価を独立評価とみなす限り、購入時価会計と同様に、歴史的・原価会計においても、非貨幣資産の取得時に損益が認識・計上される可能性が存在する」(p.273)と石川[1990]は言う。「可能性はある」かもしれない。しかし、「購入時価会計について取得時に商品評価額が¥10,000とされたのは、犠牲資産である現金の評価額が¥10,000だからではなく、獲得資産である商品それ自体の購入市場の価格合計が¥10,000だからである。それが実際に支払われた現金額と等しいのは、(a)の取引が独立した当事者間の公正な売買であるからにほかならない」(石川[1990]p.271)と論じられているように、公正な売買取引を前提ないし仮定しての議論であれば、また売買当事者間での交渉もあり得ることだから、当事者間で成立した交換価格が獲得資産の「取得原価」であろう。

長所②については、石川[1990]の指摘通り、従属評価説の方が優位であろう。だが裏腹に、その歴史的・原価会計の長所②に対しては、多くの様々な批判があることも確かなのである。

もう一点、疑問を加える。石川[1990]の、従属評価説の説明の中で、「獲得資産と犠牲資産の間に因果関係を認識し、犠牲資産の評価額に基づいて獲得資産を評価する」(p.270)という文言があるが、売買取引、例えば商品の売買取引で、犠牲資産(購入代金支払いの現金)の「流出」が原因で、獲得資産(例えば、家具)の「流入」が結果である、と断定できるであろうか。仮に売買取引で犠牲資産と獲得資産の間に因果関係があるとしても、家具を買い、自動車が欲しい、と思うのが先で、そのために支払う現金の流出は後から従属するのではないだろうか。

もっともこれは、「論理」の問題ではなく「心理」(ないし行動)の問題といわれるかもしれない。石川[1990]は、掲げた長所との“整合性”という観点から「論理」を問題としている。筆者の疑問提起は、それから逸脱しているかもしれない。

## 1.2 贈与取引における資産評価

通常の売買取引つまり「常に貨幣資産が対価となっている売買取引」を前提にするならば、従属評価説の方が歴史的・原価会計の解釈としては優れている」(石川[1990]p.272)。

しかし、貨幣資産が対価として存在していない取引の場合、「従属評価説は大きな困難に直面



する」(石川[1990]p.274)。その典型的な事例として、贈与取引と交換取引(非貨幣資産の取得にあたって別の非貨幣資産を犠牲にする取引)が取り上げられる。

贈与取引とは、「いかなる犠牲も払うことなしに資産を取得する取引を意味する」として、次の取引例が仮定される (p.274)。

(c) [贈与取引による貨幣資産の取得]

商品 100 個を無償で取得した。なお、商品の購入市場の価格は@ ¥100 であった。

(d) [非貨幣資産の売却]

上記の商品はそのまま保有され、翌年度に販売されて、対価として現金 ¥15,000 を受取った。

従属評価説によるならば、(c)については、犠牲資産は存在しないので、獲得資産である商品の評価額はゼロとならざるを得ない。したがって、仕訳はなし。取得された非貨幣資産は、いわゆる簿外資産を形成する。

(d)については、

(借) 現 金 15,000 (貸) 販売利益 15,000

従属評価説による贈与取引の会計処理に関して問題になるのは、実際に取得し保有している資産が簿外資産として処理されてしまうこと、および贈与取引による利益と通常の営業取引による利益が区別されずに混在してしまうことの二つであると思われる (石川[1990]p.275)。

「現実性の高い評価額を求めようとして、かえってその基礎にある事実そのものの存在を消し去ってしまう。このような従属評価説の下での事実の歪曲は、次の取引例を考えれば一層鮮明になる」(p.275)。

(e) [贈与取引による貨幣資産の取得]

現金 ¥10,000 を無償で取得し、直ちにその現金を対価として商品 100 個を購入した。

(f) [非貨幣資産の売却]

上記の商品はそのまま保有され、翌年度に販売されて、対価として現金 ¥15,000 を受取った。

[従属評価説による(e)の仕訳]

(借) 現 金 10,000 (貸) 贈与利益 10,000

(借) 商 品 10,000 (貸) 現 金 10,000

[従属評価説による(f)の仕訳]

(借) 現 品 15,000 (貸) 商 品 10,000

販売利益 5,000

従属評価説では、現実性の高い評価額を生み出すために、企業が実際に経験した取引に注目する。そこでは、事実の記録・報告にあたって、そこに至るまでの実際の過程が重視される。そのため、商品 100 個の取得と保有、および販売という同一の事実に関して、そこに至る過程で貨幣

資産の取得が介在したかどうかによって、全く異なった記録・報告が行われてしまう。企業の実際の経験に固執することによって、かえって企業の真の姿を歪めた形で記録・報告してしまう（石川[1990]p.276）。

歴史的原価会計の枠内において上記のような贈与取引に関する記録・報告の歪みを矯正しようとするならば、結局歴史的原価会計の解釈を変えて独立評価説をとらざるを得ない（p.276）。

〔独立評価説による(e)の仕訳〕

（借）商 品 10,000 （貸） 贈与利益 10,000

〔独立評価説による(f)の仕訳〕

（借）現 品 15,000 （貸） 商 品 10,000  
販売利益 5,000

しかし、独立評価説を採用することは、歴史的原価会計の長所として従来から主張されている事柄を曖昧なものにしてしまう。确实性の高い評価額という点に関して、歴史的原価会計と時価会計の相違は、実際取引による評価額と仮定の取引による評価額の相違ではなく、取得時における仮定の取引による評価額と決算時における仮定の取引による評価額の相違にすぎなくなってしまう（石川[1990]p.277）。

また、未実現利益の排除という点においても、非貨幣資産の取得時において認識・計上される贈与利益の性格が問題になってくる（p.277）。

石川[1990]の冷徹な考察から、独立評価説に関して、「贈与利益」の性格をいかに解釈するか、という難問を突きつけられた感がする。

かつて筆者は、岡村[1995][1989]に関連して、乗用車の「下取取引」を「購入取引性」形態の（部分的だが）バーター取引の例として、（石川[1990]の呼称による）「独立評価説」の立場から感想を寄せた思い出がある。曰く、「手許の乗用車の下取価格がいくらくらいだから、新車と買い換えようなどと考える人は稀ではないか、『新車が欲しい』『新車に乗り換えたい』という動機が先行するのではないか」と。

「贈与」問題への探究の一環として、会計的な「評価」問題への関心を筆者に煽動した岡村[1989][1995]について、本稿で考察すべきであったが、時間および紙幅の制約のため省くこととした。併せて、石川[1990]における「交換取引〔バーター取引〕における資産評価」の紹介も省略した。

## 2. 田中茂次「会計深層構造論」の要諦

### 2.1 会計深層構造論と“贈与”取引

#### (1) 「会計深層構造論」の狙い

田中茂次[1976]は、「会計を会計言語の一体系として」捉え、「会計言語の基本構造を分析するために、チョムスキーの『変形生成文法 (transformational generative grammar) 理論』<sup>4)</sup> で用いられている言語分析の手法を借用して、『深層構造』と『表層構造』という一つの概念的枠組みを設定」した (pp.8-9)。

田中[1976]によれば、眼前の一つの「観察可能な文」、例えば一つの仕訳取引記帳、のような、「経験的に出会うことの可能な多くの具体的文には、必ずしも、会計の基礎構造が直接に顕現されているわけではない。構造分析は、与えられた文を分析してゆくことによって、その基本的構造を明らかにしなければならない。必ずしも十分に顕現することのない、潜在的な、言語体系の基礎構造を深層構造 (deep-structure) という。これに対応して、具体的文が現れている構造を表層構造 (surface-structure) という。そして、このような具体的で観察可能な文は、深層構造から、一種の変形規則 (transformational rules) の適用によって、生成 (generate) されたものであるとみなされる。つまり深層構造とは、表層構造とは対照的に、文の観察不可能な、理論的に推論された諸特徴を再構成しようような構造をいうのである」(p.11)。

田中[1976]は、「このような考察方法をあえて会計の構造分析に導入しようとする意図は、新たに会計理論を再構成するさいの視野の拡張、ないしは一層一般的な枠組の確立という志向に裏付けされている」(p.12)、と表明する。

田中の「会計深層構造論」における最も顕著な特徴は、「会計取引の基本単位は、交換取引というようなものではなく、収益関連取引または費用関連取引のいずれかであって、どのような会計取引もこのような取引の集合に還元することができる」([1986]p.48, [1999]p.16) という《知見》である。この《知見》は、同時に、「ある実体の経済財の変動を、帰するところ便益・対・犠牲という単純な対立概念だけで説明することが可能であろうことを示唆している」([1986]p.31)。

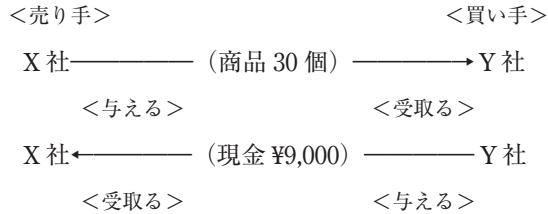
#### (2) 基本的な認識——“逆関係”

田中[1986]の基本的な認識は、“取引”を「二者の当事者（実体）間での経済財の移転（『与える・受取る』関係＝“逆関係”）と捉える。すなわち、例えば、X社が原価 200 円の商品 30 個を Y 社に 9,000 円で現金売りした場合、「X 社は商品を与え、Y 社は商品を受取る」あるいは「X 社は現金を受取り、Y 社は現金を与える」ので、

4) Noam Chomsky, *Syntactic Structures*, Mouton and Co., 1957.

Noam Chomsky, *Aspects of the Theory of Syntax*, The M.I.T. Press, 1965.





と示し得る。明らかに、X 社（という実体）にとっては「現金」という経済財が「増加」し、Y 社（という実体）にとっては「現金」という経済財が「減少」することを見てとれる。そして、「それぞれの実体は、自己がその取引によって影響を受けた側面だけを写像する〔つまり、記帳する〕のである」(p.57) から、X 社（という実体の記帳者）は「現金の増加」すなわち“便益”の側面を、Y 社（という実体の記帳者）は「現金の減少」すなわち“犠牲”の側面を、それぞれ認識し記帳する。記帳にあたっては、「一つの極を二重に表現するという複式簿記固有の表現様式にもとづいた“複式的分類”（または複式性）(p.66) によって、「現金の増加」(X 社の場合) または「現金の減少」(Y 社の場合) とはそれぞれ貸借反対に「収益勘定」または「費用勘定」の記録が必要とされる。

また、同様に、X 社は「商品の減少」、Y 社は「商品の増加」が観察されるので、それぞれ貸借反対に“複式的分類”に基づき、「費用勘定」または「収益勘定」が記録される。“分解仕訳”と呼称される仕訳形式で示せば、次の通りである。

X 社：(借) 現金 (便益の増加) 9,000		(貸) [収益 (売上) 9,000]	
(借) [費用 6,000]		(貸) 商品 (便益の減少：犠牲) 6,000	
Y 社：(借) [費用 9,000]		(貸) 現金 (便益の減少：犠牲) 9,000	
(借) 商品 (便益の増加) 9,000		(貸) [収益 9,000]	

なお、「伝統的な立場はほとんど全部とっていいほど交換取引から出発する。すなわち、〔上の例では〕『X 社は商品を与え、現金を受取る』あるいは『Y 社は商品を受取り、現金を与える』という関連で捉える。ここではあくまで交換概念が基礎におかれている」(p.62)。上の例を通常の仕訳で示すと、次の通りである。

Y 社 (商品仕入)：(借) 商 品 9,000		(貸) 現 金 9,000	
X 社 (商品売上)：・総記法の場合			
(借) 現 金 9,000		(貸) 商 品 9,000	
・分記法の場合			
(借) 現 金 9,000		(貸) 商 品 6,000	
		商品売買益 3,000	

※この方法の場合、商品 6,000 円に相当する部分が交換取引。

・売上原価法の場合

(借) 現	金	9,000	(貸) 売	上	9,000
	売上原価	6,000	(貸) 商	品	6,000

《逆関係》という立場からすると、「交換概念は派生的なものとならざるをえない」(田中[1986]p.63)。上で示した通常仕訳では、「ある実体〔売上ではX社、仕入ではY社〕を中心にした観点から見て、『借方』は一般に『財を受取ること』を、『貸方』は『財を与えること』を表している。したがって、一般に、『交換』と呼ばれるような借方の財と貸方の財との間の関係は、基本的逆関係とは違って、全く別個の一元取引に属する収益関連取引と費用関連取引とが、特定の実体を中心に主観的に統合されて始めて成立する関係でしかないと見なければならない」(p.63)、と田中[1986]は指摘する。「観察可能な通常仕訳はそれに対応する分解仕訳から、費用と収益とを相殺するところの変形規則の適用によって生成されたものとして説明できる」(p.52)ことは、2.2で紹介する。

### (3) “逆関係” から“贈与”取引を

X社の店で、買い物客が品物をレジへ持って行き、店員がバーコードを読み取り、端末機から現れたレシート上の代金¥9,000を客が支払い、店員(X社)が受取る。

【X社の記録1】(借) 現 金 9,000 (貸) 売 上 9,000

スキャナーで読取られたデータは即時に店のホスト・コンピュータに送られ、予め保存されているバーコードの品番、品名、仕入単価と照合されて、販売された商品(品名)の数量および仕入単価が記録される。

【X社の記録2】(借) 売上原価 6,000 (貸) 商 品 6,000

このように、スーパーなどがPOS(Point of Sales 販売時点情報管理)システムを導入している場合、売上について、「入ってくる現金」を売上金額¥9,000で、「出ていく商品」を仕入金額¥6,000で、それぞれ記録する。

他方、Y社の仕入活動は、「商品の入り」と「現金の出」という“交換”関係を示している。X社の売上活動も、「商品の出」(¥6,000)と「現金の入り」(¥9,000)との“交換”を示すとみなし得るが、“等価ではない”。

ところで、「交換」という概念は、一般に、「売り手と買い手」とか「与える人と受取る人」といった二者間を前提して成立する関係である。

そうだとすると、X社の売上活動(「商品の出」と「現金の入り」)の場合、「商品の出」を

<売り手>		<買い手>
X社	—— (商品 30 個) ——	→ Y社
与える		受取る

「現金の入り」を

X社 ←—— (現金 ¥9,000) ——→ Y社  
                   受取る                                  与える

のように、それぞれX社とY社との間での「“授受”関係」として観ることができる。このことは、言い換えると、思考上、X社の「売上活動」を2組の「二者間での“授受”関係」に分解できるということである。田中[1999]の「観点からすれば、二つの基本的な逆関係の結合」(p.16)である。

譬えて言えば、バレンタインデーにXさんがチョコをYさんに贈り、ホワイトデーにXさんがクッキーをYさんから贈られた(受取った)。この譬えからわかるように、X社の「売上活動」は、思考上、(必ずしも“等価交換”ではない)2組の「“贈与”取引の結合」とみなすことができる<sup>5)</sup>。現実には観察可能な「交換」(市場における交換)は基本的には等価交換である。

それ故、現実には観察可能な(表層面の)取引である(簿記上の)「交換取引」は、思考上つまり深層面において、2組の「“贈与”取引の結合」として生成された、と解し得る。

経済社会におけるヒトとヒトの関係の基底にあるのは、“贈与”の論理であろうか、それとも“交換”の論理であろうか。これは、筆者の長年の問題意識である。

## 2.2 商品売買取引の通常仕訳と深層構造

表面(表層構造)では多様な見方が現れようとも、それらがいずれも正しく同じ意味を表現するものであるならば、そこには共通の構造があるはず、これが深層構造というわけである(田中[1999]p.26)。「共通な構造」=深層構造において理論的に推論し得る取引は便益関連取引と犠牲関連取引であり(p.25)、したがってすべての取引が損益に作用する。

通常仕訳と分解仕訳(深層構造)との関係、前者が後者から生成される過程を、商品売買取引を例として説明するが、田中[1986]では、いわゆる分記法と売上原価法(売上高・売上原価対立法)が対象とされ、田中[1999]では総記法が追加され、田中[2018]で三分法が取り上げられて、商品売買取引については集大成された感がする。前例でのX社の販売例を用いて、それらを簡潔に紹介する。なお、深層構造における分解仕訳の例示には、総記法を「基点とする」と仮定した。

### (1) 分記法

通常仕訳  
 販売時点

分解仕訳  
 販売時点

---

5) ここには「互酬性」(reciprocity)と称される概念が窺える。社会学者の上野千鶴子[1996]は、贈与が「互酬性」を具備する点で、「交換」の一種である、と捉えている(pp.155-57)。

(借) 現 金 9,000	(貸) 商 品 6,000	(借) 現 金 9,000	(貸) 売——上——9,000
	販 売 益 3,000	売上原価——9,000	商 品 9,000
		商——品——3,000	評 価 益 3,000

深層構造に相殺規則という変形規則が適用されて、分記法では、「〔売上原価法〕を前提とする」と商品の減少に対応する借方（取得原価）売上原価 6,000 円と、現金の増加に対応する〔貸方売上 9,000 円のうちの〕売上収益 6,000 円とは相殺されてもはや表層構造には現れず、**損益に作用しない取引に転化**している。通常仕訳で、「損益に作用する取引」として残るのは「(借) 現金 3,000 (貸) 販売益 3,000」で示される部分だけである ([1986]p.75)。「総記法」を前提とすると、分解仕訳の、借方（売価）売上原価 9,000 円と貸方売上 9,000 円とが、借方商品 3,000 円と貸方商品 9,000 円のうちの 3,000 円とが、それぞれ相殺され、通常仕訳が生成される。

## (2) 売上原価法

通常仕訳

分解仕訳

販売時点

販売時点

(借) 現 金 9,000	(貸) 売 上 9,000	(借) 現 金 9,000	(貸) 売 上 9,000
売上原価 6,000	商 品 6,000	売上原価 9,000	商 品 9,000
		商——品——3,000	評 価 益——3,000

田中[1986]では、売上原価法について、商品の減少や現金の増加は**損益に作用する取引**であり、「商品の減少に関する費用関連取引と現金の増加に関する収益関連取引とによって分解的に表現されている。つまり、深層構造がそのまま表層構造に現れている」処理法である (pp.74-75) とされた。しかし、総記法を前提とすると、分解仕訳の、借方（売価）売上原価 9,000 円のうちの 3,000 円と貸方評価益 3,000 円とが、借方商品 3,000 円と貸方商品 9,000 円のうちの 3,000 円とが、それぞれ相殺され、通常仕訳が生成される。

## (3) 総記法

通常仕訳

分解仕訳

販売時点

販売時点

(借) 現 金 9,000	(貸) 商 品 9,000	(借) 現 金 9,000	(貸) 売——上——9,000
		売上原価——9,000	商 品 9,000
		(借) 商 品 3,000	(貸) 評 価 益 3,000

期末時点（決算整理）

&lt;販売によって実現した評価益 ([1999] p.101)&gt;

(借) 商 品 3,000 (貸) 販 売 益 3,000

分解仕訳の借方（売価）売上原価 9,000 円と貸方売上 9,000 円とが相殺されて、通常仕訳が形成される。「通常の記帳法では、この取引は最初から交換取引として処理され、損益計算書勘定とは完全に絶縁状態におかれる。これに対して、分解仕訳では、現金と商品という二つの財の変動をともに損益作用的なものとして取扱うことができるために、**売価売上原価法**による損益計算書を誘導的に作成することができる」（[1999]p.101）。

田中[1999]は、総記法の利点を次のように述べる。「総記法は、財貨一般の売買取引において、価値の流れの基本的逆関係を明らかにする上で価値のあるものである」（p.104）。「財の価値（売価による）が売り手から買い手に流れたという事実、しかも、会計は、表層構造ではそれを相殺消去しているものの、その深層構造では、その事実を正確に把握しているという事実を読みとることができる。すなわち、総記法を、その深層面で捉えたと、売り手の流出価値は買い手の流入価値に一致し、価値の上でも、二つの実体の間に基本的逆関係が成立しているといえる」（p.105）。すなわち、

売り手X社：（借）売上原価 9,000	（貸）商 品 9,000	（総記法の場合）
	↓ 一致	
買い手Y社：	（借）商 品 9,000	（貸）[収 益] 9,000
	↑ 不一致！	
売り手X社：（借）売上原価 6,000	（貸）商 品 6,000	（売上原価法の場合）

田中[1999]は、「一般に、通常仕訳では、企業実体相互の間の取引は、一見、何らの脈絡もないように見えるけれども、これらの多様な仕訳法も一つの深層構造によって結ばれているのであって、ただ、表層構造上の変形規則の適用によって、会計処理の多様性が生じているにすぎない」（p.105）、と説く。

#### （4）三分法

通常仕訳	分解仕訳
購買時点	購買時点
（借）仕 入 6,000	（借）商——品—6,000
（貸）現 金 6,000	（貸）[収—益]—6,000
	[費—用]—6,000
	現 金 6,000
	転換仕訳：（借）仕 入 6,000
	（貸）商——品—6,000

購買時点で、分解仕訳の、借方商品 6,000 と（転換）貸方商品 6,000 とが、借方費用勘定と貸方収益勘定とが、それぞれ相殺されて、通常仕訳が生成される。三分法での仕入勘定の性格に曖昧さ（資産か費用か）があるが、転換仕訳は「（購入時）商品（資産）→（購入後）仕入（費用）」への転化過程を表すためとして、一応納得できる。「転換仕訳は消去仕訳と残高仕訳より構成される。消去仕訳は、特定の貸借対照表勘定の期中の『当期増加高』と『当期減少高』の記入

を消去するための仕訳。残高仕訳は、当勘定の『期首残高』と『期末残高』を追加するための仕訳」(田中[2018]p.140)。

販売時点

(借) 現 金 9,000 (貸) 売 上 9,000

売上原価—9,000 商——品—9,000

商——品—3,000 評—価—益—3,000

転換仕訳：(借) 商——品—6,000 (貸) 売上原価—6,000

販売時点で、分解仕訳の、借方(売価)売上原価9,000円と貸方評価益3,000円および(転換)貸方(取得原価)売上原価6,000円とが、借方商品3,000円および(転換)借方商品6,000円と貸方商品9,000円とが、それぞれ相殺され、通常仕訳が生成される。田中[2018]は、「複式簿記の記帳体系において、変動差額損益計算から残高差額損益計算へ転換させるための仕訳を『転換仕訳』と呼び、……、『有高変動型の費用収益対応』という構造上の基礎概念が内在していることを明らかにしたい」とする(p.139)。それにしても、この転換仕訳の「意味」をいかに解釈するか<sup>6)</sup>。

以上のように、簿記上、**同一の取引について異なった仕訳が可能である**。このことが**深層構造を表層構造から区別させるのである**。(田中[1986]p.75)。

「損益に作用しない取引」の現れ方は、収益関連取引と費用関連取引とをどのように結びつけるかというその仕方に依存していることが明らかである。取引自体に「損益に作用する取引」と「損益に作用しない取引」との区別があるのではない。もともとすべての取引は実体の便益と犠牲に作用する。両者の区別がなされたとしても、それは、会計人が経験的な記帳のレベルにおいて収益関連取引と費用関連取引とをどのように結びつけるのかという、全く経験的、便宜的、慣習的な仕方に依存するものであって、会計の表層面においてのみ何らかの意味をもっているにすぎない(田中[1999]pp.76-77)。

### 3. 山口稻生の「貸借複式簿記における一元論」

田中[2018]は、「なぜ、資産の増加(プラス)は『借方』に、負債の増加(プラス)は『貸方』に、つまり貸借反対に記帳するのかと問われれば、どのように答えるべきであろうか」(p.4)、と問題を投げかける。

そして、「筆者の深層構造論は一元論に立つ。一元論と呼ぶのは、貸借対照表借方の資産系統の勘定についても、また貸方の負債資本系統の勘定についても、一元的に、その借方記入がプラ

6) 商品売買取引処理法のいわゆる三分法の、「(深層構造) 分解仕訳—<変形規則の適用>→(表層構造) 通常仕訳」という生成過程の考察において、“変形規則”に相当する「転換仕訳」を追加することは、“理論の進化”と理解されるであろうか。



スで、その貸方記入がマイナスとされているからである。さらに、この一元論では、損益計算書との関連で見た場合でも、……、貸借対照表勘定の項目に付けられたプラス・マイナスという意味論上の符号はそれが純利益の計算に対して、プラス（収益）として作用するか、マイナス（費用）として作用するかという観点から付けられたものであることもわかる」（pp.9-11）。

田中[1999]によれば、「知る限りにおいて、日本で一元論の立場をとることが明示されている稀な事例として、山口理論と藤田理論<sup>7)</sup>がある。山口の場合には、損益計算の等式の観点から資本のマイナス性が主張されている」（p.345）。

山口[1989]によれば、「簿記の一般的機能は、所有する財産の管理を目的として、その目的に奉仕する手段として現れる」。簿記は、所有財産の管理という要求を、「財産の増加（生産）とその減少（消費）と、それらの差額としての在 high の存在の数量的認識にも基づいて遂行する」。余剰生産物の存在は、その帰属の問題を含まねばならず、「所有」の計算としても現れる。また、それら余剰生産物の交換を通して、その統一機能としての成果計算を営むことになる（p.1）。

諸財産の増減高を合計し成果を計算するためには、「諸財産が利潤目的のために編成された総体としての財産集団を構成している」という認識を前提とする（山口[1989]pp.4,5）。その「総体としての原初財産在 high の合計額こそが、**資本**と称されるものである」（p.5）。この「資本のマイナス性<sup>8)</sup>」を“論証する”ことこそが、山口[1989]「一元論」の真骨頂である。その腐心の跡を追ってみよう。

#### (1) ストック比較計算

複式簿記一般を規定する基底的な技術的要因は、増・減、すなわち、プラス・マイナスである（山口[1989]p.2）。

簿記の基本的な概念である増減概念を用い、T字型勘定の形式によって、対象物の管理・記録をするとき、横書きで、左側より記録を始める欧米型の記録法を前提とすれば、財産の増加は左側にその減少は右側に記録される（p.2）。「T字型勘定による計算の特質は、左側（借方）をプラス、右側（貸方）をマイナスの数値を記録する場と定めると、それらのプラスの数とマイナスの数の絶対値を対置することによって計算機能を遂行する」。「T字型勘定の左右の肩に示す、+・-、という符号は、加算、減算を示す演算上の記号というよりは、そこに記録すべき数値が、本来、正数であるか、または、負数であるかを指示する符号であって、勘定の左側が正数を記録すべき場、右側は負数の絶対値を記録すべき場であることを指示する」（p.9）。たとえば、 $5 - 5 = 0$  という計算は、T字型勘定による演算の形式では、被減数（絶対値）＝減数（絶対値）

7) 藤田昌也『会計利潤論』森山書店 1987年。

8) 山口[1989]は、馬場克三[1975]による「資本」の概念規定（p.143, 他）を踏襲する。その馬場[1975]は「〔井尻雄士〕氏は財産と資本（請求権）の対立を基本的なものとは考えないで、資本や負債を『消極未来財産』、つまり将来のマイナス財産というふうに加え」（p.140）として、厳しく批判している。

の均衡関係で示される。「重要なことは、この均衡関係は、 $5-5=0$ の計算式の負項を右辺に移項した $5=5$ の関係を表現するものではないということである」(p.9)。

余剰生産物の「交換過程」は、所有者にとっては、所有財産のうち、ある財産と他の財産の交換、すなわちある財産の減少と他の財産の増加を意味するから、財産の管理の記録は、必然的に複数の財産の増減に関する複記となる (p.3)。

いま、①金 60g、米 4 斗 (金換算 40g) の所有者が、② 20g の金で米 2 斗を購入し、③そのうちの米 1 斗を金 15g で販売した (図表 1 では、金、米の測度として円および④現在在高を追記)。

図表 1. 設例の「金」勘定と「米」勘定 (pp.4,5)

+			-		
金			米		
①	(60g) 60	②	(20g) 20	①	(4 斗) (40g) 40
③	(15g) 15	④	(55g) 55	②	(2 斗) (20g) 20
				③	(1 斗) (10g) 10
				④	(5 斗) (50g) 50

図表 1 の T 字型勘定形式の計算は、所有財産のうち貨幣金の現在在高が 55g、米の現在在高が 50g (5 斗) であることを示す (p.4)。

所有財産たる金と米について、それらの金の重量で表現された価値の増減額の合計は、

$$\begin{aligned} & \{(60g + 15g - 20g) - 60g\} + \{(40g + 20g - 10g) - 40g\} \\ & = (55g - 60g) + (50g - 40g) = 5g \quad \dots\dots\dots (i) \end{aligned}$$

という各財産のストック比較計算の和として表現され得る。しかし、米と金の原初在高合計額が「総体としての財産集団を構成している」という観点から、(i) 式は次の如く変形され、(ii) 式とならなければならない (pp.4-5)。

$$\begin{aligned} & (55g - 60g) + (50g - 40g) = 5g \quad \dots\dots\dots (i) \\ & = (55g + 50g) - (60g + 40g) = 5g \\ & = (55g + 50g) - 100g = 5g \quad \dots\dots\dots (ii) \end{aligned}$$

(ii) 式は、第 1 に、原初財産在高の合計額 100g が、資本と称されるものであること、次に、その当初の資産合計 100g が、実は、当初の元本 (資本) であるという意味で、(i) 式とは性格を異にしており、損益計算とは、この資本の価額を基準額 (bench-mark) として、剰余額または不足額を算出することであること、第 3 に、しかるがゆえに、その資本という概念を認識し、それを表現する勘定 [「資本」勘定] を簿記組織のなかに導入することによって、はじめて簿記は、数量計算したがって管理計算といわれる領域から脱却し、損益計算というより上位の領域に展開することが可能となること、最後に、その場合、資本勘定は、簿記の資本価値増減計算または損益計算という機能上の所有量 (財産) から、差引かれるべき損益計算の基準額とならねばならないから、それは、本来、マイナスの存在量、すなわち負数と認識されるものであることを示している (p.5)。

図表 2. 設例の「資本」勘定 (p.5)

+		資本	-	
④	55g	①	100g	
④	50g			

(ii)式の損益計算の形式は、T字型勘定形式にのせて体系化され、損益計算の1つの基本形式(在高比較形式またはストック比較形式)が形成される。

「当初の財産所有額は、合計されて、100gの資本という形態規定をうけとり、損益計算上の基準額として、資本勘定のマイナス側にその地位を与えられ、期末時点における増殖した資本価値から控除すべき負数として認識される」(p.6)。

次いで期中の営業活動の結果としての各財産の期末在高は、それぞれ、期末において、資本によって控除さるべき被減数として、資本勘定のプラス側に振替えられ、合計105gの被減数を形成する。その結果、資本勘定では、左右の差額5gが所有財産の当初の額を超える価値増加額として示される〔図表2参照〕(p.6)。

以上は、T字型勘定計算形式の特質を貸借複式簿記の構造をストック計算という一面からのみで説明するものである。いま1つの損益計算の形式であるフロー比較計算の構造が、以上の構図のなかにいかに組み込まれ、説明されるかが重要な問題として残る(p.7)。

## (2) フロー比較計算

(ii)式は、各財産の現在在高から、原初在高すなわち期首資本を控除することによって、剰余を算出するストック比較計算形式である。これから派生した、中間の変動額だけを取り出す変動額算出の計算形式—フロー比較計算—があり得る(p.7)。

$$〔金〕(15g - 20g) + 〔米〕(20g - 10g) = 5g \quad \dots\dots\dots (iii)$$

この式は、金、米、個々の財産の管理という視点からは、重要な関心事である。しかしながら、これら財産の総体の増減すなわち資本価値の増減という観点からすれば、この式に示される構成要素間の、金20gの減少と米20gの増加という増減交替は、構成要素の価値的交替であるがゆえに、相殺、無視され得る増減関係にすぎない。かくて、それらは相殺され、その結果、(iii)式は次の(iv)式となる(pp.7-8)。

$$15g - 10g = 5g \quad \dots\dots\dots (iv)$$

さて、(iv)式は、金15gの受入と米10gの流出の結果を示すが、このことをT字型勘定計算形式に即していえば、フロー計算の結果生じた残高は、財産所有量5g、すなわちプラスの残高(借方残高)を意味するのみであって、それがただちに、収益15g、費用10gの差額としての-5gというマイナス残高(貸方残高)を意味するものではない。けだし、前者は、もともと、正の存在量であるのに対し、後者は、本来、負数、すなわち、減数(貸方項目)であるべきはず

であるから、両者は、その意味でイコールの関係にはない (p.8)。

しかし、いわゆる収益、費用の対比による「フロー計算による損益計算」は、(iv)式に示す財産所有量のフロー計算を基礎としてはじめて認識される (p.8)。

### (3) 「 $A=K$ 」の解釈とその表現

T字型勘定に基づく計算形式が、資本の増減計算すなわち損益計算というレベルで、適用されるようになると、財産は、単なる財産ではなく、資本という規定をうけとると同時に、その当初の資本が、損益計算の基準として、期末財産から控除さるべき減数、すなわち本来的に負数として損益計算上機能する。換言すれば、「財産・資本という対立概念は、企業資本に関する認識概念であるが、貸借複式簿記は、損益計算機能上、前者を被減数、後者を減数と指定することによって、損益計算機能を遂行する計算形式であるということである」 (p.10)。

通常、企業資本を財産と資本の二面的関係に基づいて把握する考え方は、そのまま計算式をも表現すると理解され、財産＝資本 ( $A=K$ ) という等式が同一物の二側面を表現すると同時に、貸借対照表の形式をも表現するものとして理解されることが多い。しかし、資本概念が、損益計算という視点からは、その計算の基準額として、演算上減数として、すなわち、負数として機能せざるを得ない以上、残高勘定または貸借対照表は、均衡式、財産＝資本 ( $A=K$ ) で示される内容のものを表現しているものではない。 $A=K$ の示すものは、両辺の項目の双対関係であって、一方が増減すれば、他方も増減するという関係を示すのみで、一方から他方を差引くことによって差額を求めるという関係ではない (pp.10-11)。

貸借複式簿記における残高勘定や貸借対照表は、内容的には、財産とマイナス資本の絶対値を対立せしむる  $A = |-K|$  の形式を勘定形式で示したもので、そこには、本来的に控除性をもつ負数としての資本 ( $-K$ ) の認識が、損益計算機能上、包含されている (p.11)。この関係をT字型勘定計算形式によって表現すれば、図表3の如くのはずである (p.12)。

図表3. 「 $A=K$ 」の解釈とその表現 (p.12)

$$A = |-K|$$

+		B/S		-		
+	A	-	-	K	+	
	XXX					XXX

 $\rightarrow$ 

+		B/S		-		
A	XXX		K	XXX		

貸借複式簿記において、資本の増加が、財産の増加とは逆に貸記されるのは、資本なるものが、もともと、損益計算上、負数（減数）の性格のものであるからで、それが、貸借対照表上に表現されるときは、絶対値化されて、すなわち、プラス化されて表現されるからに他ならない。したがって、通常、財産増加は借記、資本増加は貸記といわれるのは、貸借対照表上での資産（財産）との総体的対比を予定したプラス化された資本というレベルで述べられるということができる (pp.12-13)。

上に示す、 $A = |-K|$  の均衡関係は、両辺の数値の絶対値の均衡関係を示すが、それが損益計算機能を果たすためには、両辺の数値の不均衡を前提とせねばならない。このように両辺の数値が均衡しない場合、たとえば財産が資本を超えるときは、当然に  $A - K = \angle A$  となり、この関係が、「加算的減算」の形式に基づいて、図表4の如く勘定形式で表現される (p.13)。この場合、 $A$  と  $K$  の差額としての  $\angle A$  は、被減数の残余高として、すなわち正数の属性をうけるものとして存在する (pp.13-14)。

図表4.  $A$  と  $K$  の差額としての  $\angle A$  (p.13)

$$A = |-K - \angle A|$$

↓

+		残高		-		+		$\angle A$		-
A	XXX		K	XXX		XXX				
			$\angle A$	XXX	←					

#### (4) “一元論”的立場からの再考

貸借複式簿記は、「企業の所有財産は総体としての資本を構成するもの」という認識を基底にもつが、前者〔財産〕を被減数、後者〔資本〕を減数と捉える損益計算機能の観点から、両者を勘定計算上に形式化しているのである。その結果、それは、「勘定の左側にプラス、その右側にマイナスの数字を等しく割当てるという方法をすべての勘定に適用する」という勘定の一元論的理解を前提としながら、「財産をプラス系統の勘定、資本をマイナス系統の勘定という二つの対立的な異なる系統として捉え、両者の絶対値の均衡関係を表す機構として構築されている」ということができる<sup>9)</sup> (p.14)。

このような観点から理解する場合、「すべての取引を財産と資本の対立として捉え、両者の絶対値の均衡関係として直接的に捕捉するとすれば、貸借複式簿記の損益計算機能を説明することはできない」(p.14)。

そこで、前掲の設例について、ここまでの理解に基づく「仕訳」と「記帳」を図表5の如く示し、さらに検討を加える (p.14)。

この計算形式の特質は2点に要約される。一つは、この計算形式では、ストック比較計算の基準となる資本の価額が取引の都度、変更されるため<sup>10)</sup>、期間的損益計算という観点からは、致命的な欠陥を有していること。いま一つは、期末の資本額は、次期のストック比較計算の基準額と

9) 「一元論的二勘定系統説ともいうべき立場である。同様の立場として、田中[1976][1986]の主張」を挙げている (山口[1989]p.22, 註6)。

10) 財産(資産)勘定が資本勘定を相手とする仕訳について解説する記述がない。強いて探せば、「財産＝資本 ( $A=K$ ) の示すものは、両辺の項目の双対関係で、一方が増減すれば、他方も増減するという関係である」(p.11)という指摘から、財産(の増減)に関する仕訳の相手は資本(の増減)であることが推察される。

図表 5. 設例に関する仕訳と記帳 (p.15)

## 仕訳

(+) (−)		(+) (−)	
① 現金	60	資本	100
米	40		
③ 資本	10	米	10
現金	15	資本	15
② 資本	20	現金	20
米	20	資本	20
④ 残高	105	現金	55
		米	50
資本	105	残高	105

## 記帳

+ 資本 −		+ 残高 −	
② 20	① 100	④ 米 55	④ 資本 105
③ 10	② 20	④ 現金 50	
④ 105	③ 15	105	105
135	135		

「現金」勘定（図表1では「金」）, 「米」勘定は省略。

して機能するであろう次期の期首資本を意味し、そのことによって、ストック比較計算の期間的継続性が考慮されている、すなわち、ストック比較計算の期間的継続という期間計算の重要な要件を、この計算式が具備することを示すこと (pp.15-16)。

図表5が示すように、期末の残高勘定では、期末財産残高合計105円と資本残高合計105円の均衡が表現されるのみで、両者の差額は0である。また、残高勘定を設けず、現金・米の残高合計105円を直接に資本勘定に振替えても、資本勘定は同様に、財産在高と資本在高（の絶対値）の均衡を示すのみで、両者の差額は0。換言すれば、このような記帳は、取引の各段階で、ストック比較計算の基準額としての資本在高が財産の増減に応じて変更されることを意味し、量的差異を生み出すことはできない (p.16)。

## (5) 当初資本の固定化

ストック計算が「比較計算」となり、ストック比較計算といわれるためには、当初の資本（期首資本）をストック比較計算の基準額となるべき減数として固定させ、財産、すなわち、被減数のみを変化するものとして認識し、その現在在高を前者と対比させるという手続きによらねばならない。その結果、そこに算出されるものは、両者の差額であり、当初の資本を超える財産の変動量 $\Delta A$ である (pp.16-17)。

しかし、この変動量 $\Delta A$ は、被減数（正数）の増減を意味するにすぎない。そこで、次期のストック比較計算を継続するためには、この変動量は、今期のストック比較の基準額である当初の資本（減数）と合体して「持分」という形態規定をうけとり、次期のストック比較計算の基準とならなければならない (p.17)。

このように、貸借複式簿記は、剰余額の算出と基準額の変更を切離して捕捉するところに特徴がある。この剰余額の算出の過程がストック比較計算であり、後者の基準額の変更計算がフロー



比較計算、正確には、費用、収益計算という意味でのフロー比較計算である (p.17)。

ストック比較計算は、基準額としての資本を期首のそれに固定し、期中の取引についてはその変更を認めない。したがって、図表5の仕訳のうち、期中変動取引②、③については、基準額の変更すなわち資本の増減を認識しない。「期中取引のうち仕訳②は、現金と米の同価値の財産構成要素の単なる交替であるがゆえに、実体の所有する財産総体という観点からは、その増減関係は相殺され<sup>11)</sup>、変化は生じないから、無視されうべき取引である」(p.17)。

図表6 取引③の仕訳における2種の「フロー」の切離し (p.18)

	(+)	(-)
③ 現金	15	米 10
資本	10	資本 15

仕訳③について、「資本10の増加、資本15の減少」という資本のフロー計算は切離し、独立化せしめるとともに、「現金15円の増加、米10円の減少」という財産のフローのみをストック比較計算の構成要素として組込む〔ところに貸借複式簿記の特徴が存在する (p.18)〕。

ストック比較のために、〔財産のフロー計算からの〕期中増減高を期首財産在高に加減して、当初の資本と対応さるべき財産の現在高を求める。そして、そのストック比較計算の結果、当初の資本を超える5円の財産の増加額が算出され、この財産の増加額5円が期末において、次期の計算の継続のために次期のストック比較計算のための基準額として措定されなければならない (p.18)。

#### (6) 資本のフロー計算

他方、資本のフロー計算は、ストック比較計算の結果、算出された $+\angle A$ を $-\angle K$ という次期のストック比較計算のための基準の一部として据えなおす過程、すなわち次期の計算のための基準額の変更という役割を担うものであり、 $+\angle A = |-\angle K|$ という等式に示される右辺の計算領域を形成するものである (p.18)。

この領域が、いわゆる費用・収益に関する計算領域、すなわち、損益勘定に他ならない<sup>12)</sup>。このように理解すれば、「収益は、資本の絶対額の増加を意味するがゆえに、本来的に負数（減数）であり、また費用は、その〔資本の絶対額の〕減少を意味するがゆえに、マイナスのマイナス、

11) 「財産総体の観点から、相殺される」としても、仕訳を記帳（転記）することは必要ではないのか。あるいは、仕訳を行う前に相殺するのだろうか。

ちなみに、仕訳③について、「左右の資本額10を相殺して右方に資本額5のみを、販売益の名称を附して表示すれば、いわゆる商品勘定の分記法の仕訳となる。これは、分記法の記帳原理を示す」(p.18)との記述があるが、図表7での「損益」勘定では、相殺されないまま“総額”による記帳が示されている。

12) 通常、損益勘定は決算時に開設される（例えば、沼田[1980]pp.69-70, 内山[1981]pp.59, 64-65）。しかし、ここでは、図表7から知られるように、「損益」勘定に、期中の資本変動、いわゆる費用・収益に関する取引が記入される。

すなわち正数の性質をもつものであること」、収益と費用の差は、前者が大であれば、「利益としてマイナスの値」をもち、後者が大であれば、「損失としてプラスの値」をもつ。いずれにしても、それらは、終局的には、資本勘定に振替えられて、次期のストック比較計算の基準額を形成する<sup>13)</sup>。この場合、資本勘定は、元本という概念から、その元本に損益を加減した「持分」という概念に転化しており、期間計算においては、ストック比較計算は、この持分という概念を計算の基準額として遂行される (p.19)。

商品勘定の分記法の記帳原理 (註 11 参照) とその他の費用、収益に関する計算原理とは同様で、給料支払いなどの現金あるいはその他財産の流出、および利息受取りなどの現金あるいはその他財産の流入など、総じて、これらの財産のフロー<sup>14)</sup> は、期間計算においては、ストック比較計算の構成要素として吸収されるとともに、それらを、期末において、次期のストック比較計算の基準額として据えなおす計算領域が、費用 ( $-(-\angle K)$ ) および収益勘定 ( $-\angle K$ ) として、独立化されて形成されることとなる (p.19)。

図表 7 は、前掲の図表 5 に「損益」勘定を加えた処理の流れを示す。

形式 II は、通常の、「損益勘定で計算された純利益 5 を残高勘定 (または資本勘定) に振替える処理」を示し、「 $\angle A$ 」および「 $\angle K$ 」を省いた、I の省略形である (p.19)。

形式 I で示す処理は、「残高勘定から算出される  $\angle A$ , 5 を損益勘定から算出される  $\angle K$ , 5 とし、次期のストック比較計算の基準として据えなおす手続きを意味している」(pp.19-20)。

山口[1989]は、「むすび」で、貸借複式簿記の計算形式を、損益計算という視点から、「資本勘定は、所有財産から控除すべき、その増減量測定のための基準額として重要な役割をもつ勘定である。また、収益・費用勘定は、この財産所有量の増減を、次期の計算基準額として据える勘定であるから、本質的には、資本勘定に属する」(p.23) とまとめている。

図表 7 設例の「純利益振替」処理 (形式 I) (p.20)

+	残高	-	+	$\angle A$	-	+	$\angle K$	-	+	損益	-
④米	55	⑥資本	100	⑦	5	⑨	5	⑧	5	③	15
⑤現金	50	⑦	5	↑				↑	⑧	5	
	105		105							15	15

(注) 「現金」「米」「資本」の各勘定および形式 II は省略した。「資本」勘定は、形式 I, II とも、貸方

①の 100 のみで、これを⑥で「残高」勘定貸方へ振替。

13) 図表 7 では、「収益と費用の差」つまり「損益」勘定の残高は「資本」勘定に振替えられていない。したがって、次期のストック比較計算の基準額は、勘定に示されていない。

14) ここでの「財産フロー」の仕訳を、図表 7 (および 5) に倣って、推察してみる。

例えば、「給料の支払い」は、(借) 損益 xxx (貸) 現金 xxx

「利息の受取り」は、(借) 現金 xxx (貸) 損益 xxx

貸借双方の現金は「財産のフロー」としてストック比較計算に吸収され、貸借双方の「損益」(費用および収益) は「損益」勘定に転記される、ということであろう。

## 4. 会計深層構造論と補助簿の論理

### 4.1 実体内取引と分解仕訳

田中[1986]は、「もし通常の意味での交換取引を会計取引の基本単位と見るならば、贈与取引のような実体間取引はもちろん、実体内における生産活動や財の移動などを説明することができない」(p.59)として、次のように例示する。

いま、X 会社の生産過程において、原材料勘定から製品勘定へ振替記入がなされたとしよう。

(借) [費用 xxx] (貸) 原材料 (便益の減少：犠牲) xxx

(借) 製品 (便益の増加) xxx (貸) [収益 xxx]

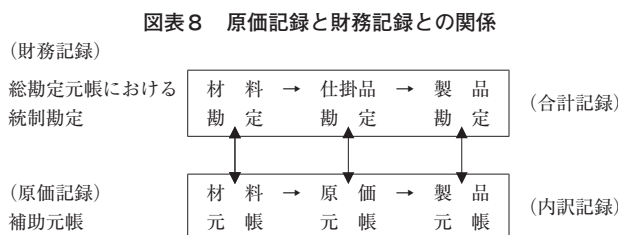
原材料勘定と製品勘定との間に価値の授受関係が成立し、一つの逆関係が生じていると見ることができる。

通常仕訳は、上の分解仕訳の費用関連取引（原材料費消）と収益関連取引（製品産出）との結合から費用収益を相殺することによって生成されたものと考えることができる。しかもここで興味深いことは、少なくとも概念的には、通常仕訳よりもわれわれの分解仕訳のほうが、経済的事態を一層正直に表現しているということである (pp.57-58)，と田中[1986]は自負する。

確かに、通用の簿記書（工業簿記書）でも、「原材料勘定から製品勘定への過程における振替記入」のような内部取引を，“交換”として説くことはなく、一般に、「価値移転」とか「原価フロー」として解説している。言い換えれば、主として外部取引（実体間取引）を扱う商業簿記書と、主として内部取引（実体内取引）を扱う工業簿記書とでは、説明する“論理”が異なっている。田中[1986]の主張は、商業簿記も工業簿記も「取引のすべてを統一的に説明」し得るべきだ (p.59)，ということでもある。

そこで、「実体内取引は実体間取引と完全なる同型性を持つ」(p.13) という田中[1999]の知見の確認を試みてみよう。

岡本清[2000]は、「原価記録と財務記録との関係」を図表 8 のように示す。



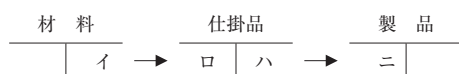
【出所】岡本[2000]p.89。

いま、a. 経済財（材料）が材料倉庫（という下位実体）から製造現場（という下位実体）に投入される場合と、b. 経済財（完成品）が製造現場から製品倉庫（という下位実体）に引渡される場合を想定して、「材料勘定→仕掛品勘定」、「仕掛品勘定→製品勘定」の二つの振替記入

(経済財の移転)の通常仕訳を示す。

- a. (借) 仕掛品                      xxx (貸) 材 料                      xxx  
 b. (借) 製 品                      xxx (貸) 仕掛品                      xxx

これらは、「資産の増加」と「資産の減少」という「交換取引」の形式を採るが，“交換”として説明されることはなく，通常「原価の流れ」として説明される。



田中理論によれば，材料勘定と仕掛品勘定，仕掛品勘定と製品勘定との間，それぞれに“逆関係”が成立すると認識され，“二元性”と“複式性”に基づいて次のような分解仕訳が考えられる。

「材料」勘定という（下位）実体において，

- a. イ. (借) 費 用                      xxx (貸) 材 料                      xxx

「仕掛品」勘定という（下位）実体において，

- a. ロ. (借) 仕掛品                      xxx (貸) 収 益                      xxx  
 b. ハ. (借) 費 用                      xxx (貸) 仕掛品                      xxx

「製品」勘定という（下位）実体において，

- b. ニ. (借) 製 品                      xxx (貸) 収 益                      xxx

これらが，同一企業（実体）内取引ということで，イとロにおいて，ハとニにおいて，それぞれ収益・費用が相殺され，“表層構造”では通常仕訳のように示される。それら経済財である材料や製品の「移転」（「与え・受取る関係」という「実体内取引」）に関する“深層構造”での分解仕訳が，「経済的事態を一層正直に表現している」と田中[1986]が自負した処理である。そして，実体内取引は実体間取引と完全なる同型性をもつ」（田中[1999]p.13）という知見も確認された。

上記の分解仕訳と補助簿への記入との関係を一瞥しておくと，イの貸方「材料」（犠牲）は材料元帳の「減少」欄記入額が，ロの借方「仕掛品」（便益）は原価元帳（原価計算票）の各原価要素別集計額の合計額が，ハの貸方「仕掛品」（犠牲）は原価元帳（原価計算票）のうちの完成品の原価集計額が，それぞれ移記（複記）される。山口[1995]は，これら「主要簿と補助簿間の複記は，同借同貸（借記すれば借記し，貸記すれば貸記する）の平行登記」で，「実質的には，同増同減の記録を意味し，主要簿と補助簿との有機的関連性に由来する記録形式である」（p.45），と説く。そして続けて，「この記録形式は，補助簿における明細的具体的な管理のための記録が，損益計算という一義的な目的のために，主要簿に連結され，集中統合される関係を表している」（pp.445-46）と述べる。

そして，田中[1986]が「深層構造がそのまま表層構造に現れた」と評した「売上原価法」は，

商品の流通過程を“表層”，生産過程を“深層”という観方があるように（細谷昂[1997]p.47），製造現場（生産過程）と販売部門（流通過程）との“連結環”を体現する処理法である。「売上原価法」は原価計算の発展とドイツ動態論思考の影響下で生成した，と推察される（中瀬[2018]）が，POS システムが普及・定着した現代では，それは商品売買取引の基本的な処理法である。

#### 4.2 補助簿の論理

山口[1989]によれば，「T 字型勘定による記録計算形式は，原緒的には，所有財産の増減とその結果としての在 High の数量的管理計算を遂行してきた。やがて，それは『総体としての財産集団を資本』と認識することによって，損益計算という発展した形態に適用され，自らの形式を高度化させていった。しかし，簿記は，いま一つの重要な目的である管理計算を捨て去ったわけではなく，それどころか，企業形態の進展と営業活動の複雑化に伴って，管理統制のための諸原始記録が量的に膨大化し，これらの管理効率を高めるために，簿記は，より下位の勘定の量的質的増大と，その階層的下向的拡大を必然化されることとなる」（pp.20-21）。

そして山口[1989]は，「こんにちの発達した段階での貸借複式簿記の帳簿体系は，総括的決算のための体系（主要簿）と具体的管理のための体系（補助簿）に分離してとらえなおし，機能上の分業体系として存在するところに大きな特徴を有する」（p.21）と指摘した。

その後，山口[1995]は，「こんにち，コンピュータをはじめとする新しい発達した記録手段の簿記，会計への導入は，主要簿，補助簿の分業体制をうち崩す」と観，次のように論ずる（p.48）。

両者の境界の除去は，当然の結果として，〔主要簿・補助簿間の「同借同貸」という〕垂直的記録を不要のものとし，主要簿上〔例えば，「材料」勘定と「仕掛品」勘定との間〕と補助簿上〔例えば，材料元帳と原価元帳（材料費欄）との間〕の 2 組の水平的記録のうち，管理計算，価値計算の統合可能なデータを具備する補助簿上の記録が基底的な記録原理として，その形式を整え，機能遂行に必要な諸属性の記録を水平的に拡充して残存するものと思われる。そして，これらの原始的基底的記録はデータという概念でとらえられ，従来の主要簿上の記録は，そこから導出される巨視的統合形態として構成される。

さらに，山口[1995]は，「補助簿の構造と論理を〔会計構造の〕議論の枠組みの中に取り込むべきであるという観点から，……会計の構造的分析を試み，そこで抽出された原理は，これからの発展した形態の会計記録と計算にも依然として貫くはずであるという視点から，とくに……〔McCarthy[1979][1982]の〕REA 会計モデルの吟味を試み……，その結果，REA 会計モデルがより的確に会計の基本的構造をとらえたものであるとの一応の評価を与え」（pp.60-61）。

「補助簿の論理」が貫徹する原価計算は原始的基底的記録を提供するシステムとしてますます



その重要性を高めるであろう。そして、その「補助簿の論理」は、田中による“逆関係”を基底とする「分解仕訳」と軌を一にし、これとともに、「データ・バンク」ないし「データ・ライブラリー」構築の支えとなろう。

## 5. 結びに代えて——今後の課題——

最近、「第4のサイエンス」などと謳われて“データ・サイエンス”が脚光を浴びているが、伝統的にビジネス・データの体系的な蒐集・処理・分析の中核に、会計が位置する。昨今、「AIの進展によって会計（人）は不要になるのではないか」「会計はビッグ・データのうねりの中で埋没しその存在意義を失うのではないか」といった“危機感”が声高に叫ばれる。そこで、会計の“基礎”に立ち還って見直してみたい、と“大風呂敷”を揚げ、“瀬祭”の如く文献を揃えて臨んだのであるが、時間と能力不足故に、“未完”とせざるを得ない。

残された当面の課題は、Sorter[1969][1990]の“Events Approach”やその流れの延長上で提唱されたMcCarthy[1979][1982]の“REA (resources, events and agents)”会計モデルなどを、田中茂次「深層構造論」の観点から検討し、「贈与」思考の深化」を剔出することである。

### 引用文献

馬場克三[1975]『会計理論の基本問題』森山書店。

細谷 昂[1997]「マルクスと近代市民社会」、井上俊＝上野千鶴子＝大澤真幸＝見田宗介＝吉見俊哉編『現代社会学の理論と方法』「岩波講座現代社会学別巻」岩波書店、pp.39-73。

石川鉄郎[1990]「歴史的原価会計における資産評価——贈与取引と交換取引をめぐる論争について——」、『商学論纂』第31巻第5・6号：「飯野利夫教授古稀記念論文集」, pp.267-82。

Kuhn, Thomas S. [1970] *The Structure of Scientific Revolutions*. Second Edition. Chicago: The University of Chicago Press. 中山茂訳『科学革命の構造』みすず書房 1971年。ただし、原著初版（1962年）の訳。

McCarthy, William E. [1979] “An Entity-Relationship View of Accounting Models,” *The Accounting Review*, Vol.54, No.4 (October), pp.667-86.

McCarthy, William E. [1982] “The REA Accounting Model: A Generalized Framework for Accounting Systems in Shared Data Environment,” *The Accounting Review*, Vol.57, No.3 (July), pp.554-78.

中瀬忠和[2001]「原価計算の《構造》を考える——田中理論の解釈的適用を中心として——」、『商学論纂』第42巻第4号（3月）：「田中茂次教授古稀記念論文集」, pp.169-94。

中瀬忠和[2018]「『売上高・売上原価対立法』を巡って——安平説、木村説、田中理論の検討を通して——」、『経済系』第273集（3月）：「大野功一教授退職記念号」, pp.1-25。

沼田嘉穂[1980]『簿記教科書』同文館。

岡本清[2000]『原価計算』六訂版 国元書房。

岡村勝義[1989]「原価主義会計の限界事象——物々交換の説明を巡って——」、『商経論叢』第24巻第4号（3月）, pp.31-91。

岡村勝義[1995]「バーター会計とスワップ会計の同質性——金融派生商品会計の一つの視角——」、『駿河台経済論集』第4巻第2号（3月）：「飯野利夫教授退職記念号」, pp.333-53。

Sorter, George H. [1969] “An ‘Events’ Approach to Basic Accounting Theory,” *The Accounting Review*, Vol.44, No.1 (January), pp.12-19.



- Sorter, George H., Monroe J. Ingberman and Hillel M. Maximon[1990] *Financial Accounting: An Events and Cash Flow Approach*. New York: McGraw-Hill Publishing Company.
- 武田隆二[1994]『会計』税務経理協会。
- 田中茂次[1976]『現代会計と構造』中央経済社。
- 田中茂次[1986]『会計と構造』税務経理協会。
- 田中茂次[1999]『会計深層構造論』中央大学出版部。
- 田中茂次[2018]『会計の意味論』中央大学出版部。
- 内山 力[1981]『現代簿記原理』中央経済社。
- 上野千鶴子[1996]「贈与交換と文化変容」, 井上俊 = 上野千鶴子 = 大澤真幸 = 見田宗介 = 吉見俊哉編『贈与と市場の社会学』「岩波講座現代社会学 17」岩波書店, pp.155-78。
- 山口稲生[1989]『会計構造の基本問題』森山書店。
- 山口稲生[1995]「会計構造と補助簿の論理」, 服部俊治 = 藤田昌也編『会計構造の諸問題』九州大学出版会, pp.43-61。